

ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА РОЗВИТОК ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Проаналізовано фіскальну ефективність податку на додану вартість. Окреслено проблемні питання існуючої системи оподаткування споживання в Україні. Здійснено критичний аналіз системи податкових пільг із податку на додану вартість. Запропоновано напрями усунення недоліків вітчизняної системи оподаткування споживання.

Ключові слова: податки на споживання, фіскальна ефективність, коефіцієнт продуктивності податку, система пільг, відшкодування ПДВ.

Вступ. Податкова система – об'єктивне явище суспільно-економічного життя держави. Наявність податкової системи зумовлена необхідністю розподілу й перерозподілу ВВП між окремими верствами населення, територіальними колективами, окремими господарськими формуваннями. За економічним змістом система оподаткування – це процес формування фондів фінансових ресурсів різними рівнями державної влади шляхом відчуження частини доходів підприємств і населення – платників податків – для задоволення суспільних потреб.

Однією з найактуальніших проблем побудови раціональної системи оподаткування ринкового типу є співвідношення між різними формами оподаткування, насамперед між прямими і непрямими податками.

На наш погляд, недоцільно ідеалізувати одну з форм мобілізації податкових надходжень. Це підтвердила світова фіскальна практика – протистояння прямого та опосередкованого оподаткування завершилося створенням прагматичної, змішаної форми податку. Таким носієм фіску стає ПДВ, який за податковою базою – прямий, а за способом сплати – непрямий, що перетворює його на відносно прогресивний, тоді як класичні непрямі податки – регресивні.

Постановка проблеми. Академічна фінансова теорія державних доходів не дає однозначної оцінки ролі й місця непрямих податків у податковій структурі. Роздвоєність політичних оцінок, суспільної та наукової думки щодо непрямих форм оподаткування, ступеня їхньої перекладності, значення як інструменту фіску та важеля соціально-економічної політики зберегла свою актуальність і до сьогоднішнього дня.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням податків на споживання та обґрунтуванням їхніх переваг займалися представники немарксистської економічної школи, серед яких варто виділити А. Гурьєва, А. Ейнауді, Д. Львова, Дж.С. Мілля, А. Маршалла, І. Озерова, А. Пігу, І. Фішера, М. Фрідмана тощо. У своїх працях вони дійшли висновку, що різноманітність форм опосередкованого оподаткування створює низку ефективних інструментів контролю над економікою з метою забезпечення стабільності та прогресу.

В ролі беззастережного опонента теорії непрямого оподаткування виступав представник марксистського вчення Ф. Лассаль.

¹ Наук. керівник: проф. Г.І. Башнянин, д-р екон. наук – Львівська КА

Серед сучасних дослідників податків на споживання треба виокремити: Р. Балакіна, О. Десятнюка, Т. Єфименка, Ю. Іванова, В. Загорського, А. Крисоватого, І. Луніну, А. Матвійчук, В. Опаріна, А. Соколовську, В. Суторміну тощо.

Метою дослідження є оцінювання фіскальної ефективності податків на споживання в економіці України.

Результати дослідження. Сучасне ринкове середовище із його ідеологією споживання, розвиток світової торгівлі, користування тільки купованими продуктами й предметами в умовах урбанізації, повсюдна комерціалізація істотно сприяють розвитку опосередкованих форм податкового перерозподілу ВВП.

Роль ПДВ як інструменту фіскального наповнення дохідної частини державного бюджету важко переоцінити. Питома вага цього податку змінювалася в досліджуваному періоді у межах 18,3 % (2005 р.) – 30,9 % (2009 р.) доходів зведеного бюджету та близько 9 % ВВП, що є найбільшим у структурі податкових платежів. З урахуванням значних надходжень акцизного збирання і мита, частка непрямих податків у доходах бюджету майже досягла 39,3 %, а у вартісній структурі ВВП становить понад 12 %. Про домінуючу фіскальну роль непрямих податків свідчить їхня вагова величина власне у податкових надходженнях – 43,5 % у 2005 р., 48,7 % у 2006 р.; 52,4 % у 2007 р.; 49,6 % у 2008 р.; 51,6 % у 2009 р. (табл. 1).

Зважаючи, що акцизний збір і мито є специфічними акцизами і прямо впливають на розвиток підприємництва в окремих специфічних галузях діяльності, формах господарювання, а також під час реалізації нетрадиційних товарних груп на одній із стадій товаропросування, то головну увагу зосередимо на дослідженні механізму нарахування, сплати, адміністрування ПДВ та його впливу на результати фінансово-господарської діяльності платників податку.

Сучасна фіскальна теорія ставить у центр уваги проблему кількості податкових ставок та їхні величини. На перший погляд, технічне питання має важливі політичні, соціальні, правові, адміністративні наслідки. З тактичних міркувань політики віддають перевагу системі ставок із чіткими критеріями їх диференціації в межах окремих товарних груп, виходячи із соціальної значимості оподатковуваної продукції, споживчих товарів і послуг. З позицій організації податкової діяльності доцільно встановлювати єдину універсальну ставку, оскільки внаслідок значної кількості податкових ставок збільшуються витрати на адміністрування податку, розширюються можливості ухилення від оподаткування.

Використання диференційованих ставок ПДВ має певні соціальні наслідки. Так, знижені ставки на предмети і послуги першої необхідності підвищують прогресивність податку щодо величини доходу. Водночас підвищені ставки застосовуються до товарів (робіт, послуг), які споживають переважно заможні групи населення. Унаслідок такої диференціації ставок оподаткування, ПДВ втрачає свою нейтральність поряд із зменшенням регресивності.

Очевидно, наведені вище аргументи свідчать про користь єдиної стандартної ставки оподаткування, особливо в перехідній економічній системі.

Табл. 1. Динаміка суми та частки непрямих податків у доходах зведеного бюджету, податкових надходжень і ВВП за 2005-2009 рр.

№ з/п	Показники	Роки (станом на 01.01)				
		2005	2006	2007	2008	2009
1	Доходи зведеного бюджету, млн грн	91529,4	134183,2	171811,5	219936,5	297893,0
	із них податкові надходження	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8
2	ВВП, млн грн	345113,0	441452,0	544153,0	720731,0	949864,0
3	Непрямі податки – всього, млн грн	27453,2	47755,7	65917,5	79988,1	117168,3
	зокрема:					
3.1	ПДВ	16733,5	33803,8	50336,7	59382,8	92082,6
3.2	акцизний збір	6704,4	7945,4	8608,1	10567,7	12783,1
3.3	мито	4015,3	6006,5	6972,7	10037,6	12302,6
4	Частка непрямих податків у доходах зведеного бюджету, %	30,0	35,6	38,4	36,4	39,3
	зокрема:					
4.1	ПДВ	18,3	25,2	29,3	27,0	30,9
4.2	акцизного збирання	7,4	5,9	5,0	4,8	4,3
4.3	мита	4,4	4,5	4,1	4,6	4,1
5	Частка непрямих податків у податкових надходженнях, %	43,5	48,7	52,4	49,6	51,6
	зокрема:					
5.1	ПДВ	26,5	34,5	40,1	36,8	40,5
5.2	акцизного збирання	10,6	8,1	6,8	6,6	5,6
5.3	мита	6,4	6,1	5,5	6,2	5,4
6	Частка непрямих податків у ВВП, % зокрема:	7,9	10,9	12,3	11,1	12,3
6.1	ПДВ	4,8	7,7	9,4	8,2	9,7
6.2	акцизного збирання	1,9	1,8	1,6	1,5	1,3
6.3	мита	1,2	1,4	1,3	1,4	1,3

Джерело: Дані Держкомстату України; власні розрахунки.

Актуальним залишається дослідження продуктивності податку. Зазначений показник широко використовується в ринкових економічних системах і відображає співвідношення ефективної та стандартної ставок податку. Якщо ефективна ставка характеризує частку фактичних надходжень податку в ідеальній податковій базі, якою для ПДВ є всі споживчі витрати домогосподарств, то коефіцієнт продуктивності показує, який відсоток надходжень за стандартною ставкою становлять фактичні надходження податку. Це коефіцієнт використання ідеальної податкової бази і стандартної податкової ставки. Оптимального рівня (100 %) він досягає в разі справляння ПДВ за стандартною ставкою з усього обсягу споживчих товарів та послуг [2, с. 6-7].

За розрахунками відомих вітчизняних учених-фінансистів Т.І. Єфіменка, І.О. Луніної та А.М. Соколовської, в Україні після 1997 р. спостерігалось значне падіння ефективної ставки ПДВ – від 15,3 % у 1997 р. до 8,4 % за підсумками 2003 р., тоді як стандартна ставка залишалася незмінною – 20 %. Коефіцієнт продуктивності податку знизився від 76,5 % до 42,1 %, що означає відповідне зростання втрат доходів бюджету від 23,5 % до 57,9 % [2, с. 7]

Зарубіжний досвід свідчить про високий потенціал ПДВ. Так, у 1997 році у середньому по країнах Європейського союзу він становив 71,1 % (табл. 2).

Табл. 2. Ефективність ПДВ у країнах ЄС (%)

№ з/п	Країна	Стандартна ставка	Ефективна ставка	Продуктивність ПДВ
1	Австрія	20,0	15,3	76,4
2	Бельгія	21,0	12,5	59,5
3	Великобританія	17,5	10,8	61,8
4	Греція	18,0	11,6	64,3
5	Данія	25,0	22,2	88,7
6	Ірландія	21,0	17,4	83,0
7	Іспанія	16,0	9,9	61,9
8	Італія	20,0	9,8	51,6
9	Люксембург	15,0	н.д.	н.д.
10	Нідерланди	17,5	13,2	75,3
11	Німеччина	16,0	11,5	76,6
12	Португалія	17,0	14,4	84,4
13	Фінляндія	22,0	18,1	82,2
14	Франція	20,6	14,7	71,3
15	Швеція	25,0	14,5	58,2
	ЄС у середньому	19,4	14,0	71,1

Джерело: Bronchi C. and Burns A. The Tax System in the Czech Republic // Economics department working papers no.245 / – Paris, OECD, 2000.

Порівнявши продуктивність ПДВ в Україні та в країнах ЄС у базовому (1997 р.) періоді, потрібно наголосити, що лише чотири країни – Данія, Ірландія, Португалія, Франція – відзначалися вищими показниками. Ще у двох країнах вона була майже на такому самому рівні, як і в Україні, а у восьми країнах – нижчою. Це є прямим віддзеркаленням більших масштабів пільгового оподаткування в економіках добробуту.

Отже, податкові пільги справляють вагомий вплив на продуктивність ПДВ не лише у фіскальному аспекті, але й як регуляційні механізми, оскільки мають дві мети: по-перше, захист інтересів низькодохідних верств населення; по-друге, стимулювання виробництва окремих груп товарів, виконання робіт, надання послуг.

Природно, пільговий режим оподаткування є невід'ємним атрибутом раціональної, побудованої на засадах соціальної справедливості податкової системи. З іншого боку, ПДВ є ціноутворювальним чинником, а отже, диференційований підхід до оподаткування або ж повне звільнення від нього є деструктивним чинником економічного зростання, передумовою цінових диспропорцій.

Наявна така закономірність: зростання ціни, за якою продукція відпускається кінцевим споживачам буде тим більшою, чим далі в технологічному ланцюгові перебуватимуть звільнені від сплати ПДВ суб'єкти підприємницької діяльності. Більше того, якщо в такому ланцюгові є підприємства як такі, що звільнені від оподаткування, так і ті, що не зареєстровані як платники податку, то це перетворює ПДВ у багаторівневий податок з

обігу з притаманними йому спотвореними ціновими диспропорціями та каскадним ефектом.

Пільгове оподаткування доданої вартості чинить також і зворотну дію на пільговика, який втрачає право на відшкодування дебетової суми ПДВ, перекладаючи її в складі ціни продажу на покупців.

Зважаючи на всілякі негативні впливи звільнень від ПДВ підприємств, що випускають проміжну продукцію, Рада ЄС рекомендувала (друга директива Європейської комісії) знижувати (на обмежений час) ставки податку на кінцеву продукцію (з огляду на чітко сформульовані завдання соціальної політики в інтересах споживачів кінцевих товарів та послуг) [2, с.11-12].

Пільги з ПДВ поширюються і на зовнішньоекономічну діяльність з метою підвищення конкурентоспроможності вітчизняних товарів на світовому ринку. Аналіз впливу податкових пільг з ПДВ у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності на доходи бюджету дав можливість встановити нові тенденційні характеристики та закономірності:

1. Звільнення від оподаткування імпортованих в Україну засобів виробництва, які, своєю чергою, реалізуються на експорт, із застосуванням нульової ставки ПДВ, не збільшує суми бюджетних втрат.

2. Не впливає на стан виконання доходів бюджету і пільгове оподаткування операцій із ввезення товарів на території пріоритетного розвитку та до спеціальних економічних зон, оскільки оподатковується на наступних етапах товаропросування.

3. Експортне відшкодування податкового кредиту з вивезених за межі митної території України й оподаткованих за нульовою ставкою товарів (робіт, послуг), а також операції з ввезення товарів (робіт, послуг) до спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку за нульовою ставкою у підсумку не зменшують суми бюджетних надходжень від ПДВ.

4. Не відбувається скорочення джерел податкових доходів бюджету при пільговому імпорті в Україну проміжної продукції за умови наступного її оподаткування на загальних підставах або у випадку оподаткування за нульовою ставкою операцій з продажу такої продукції.

5. Незмінним залишається стан виконання бюджету з огляду на звільнення від сплати ПДВ операцій із ввезення на митну територію України матеріальних активів, які в Україні не виготовляються або не відповідають міжнародним стандартам і технологічним характеристикам для їхнього використання технологічним парками у процесі реалізації інвестиційних та інноваційних проектів.

6. Пільги закладам пенітенціарної системи з операцій щодо їх функціональної діяльності не спричиняють структурних змін у системі бюджетних доходів, оскільки зазначені установи перебувають на державному утриманні, а основним джерелом їх фінансового забезпечення є бюджетні асигнування.

З огляду на ціноутворювальні властивості ПДВ постає проблема числа податкових пільг. Сфера їхнього застосування, як показали емпіричні дослідження, не повинна обмежуватися відповідним законодавчим введенням чи відміною, а набувати стабільного регуляційного потенціалу, поширюватися лише на пріоритетні сфери господарювання, найбільш соціально значимі то-

вари і послуги, а також ті операції, оподаткування яких є необґрунтованим з огляду на специфіку їхнього здійснення (рис.).

Товари й послуги першої необхідності	Соціальні послуги	Фінансові операції	Державні послуги
1. Продукти харчування 2. Лікарські засоби та медичне обслуговування 3. Книги, газети 4. Купівля і найм житла 5. Одяг	1. Освіта 2. Культура 3. Мистецтво 4. Фізична культура і спорт 5. Соціальне забезпечення	1. Страхування 2. Кредитування 3. Інвестування 4. Купівля-продаж валюти 5. Емісія та обіг цінних паперів	1. Плата за державну реєстрацію 2. Державні товари і послуги 3. Ліцензії та патенти

Рис. Перелік пільг з ПДВ

На загальний рівень опосередкованого фіскального навантаження впливає методика нарахування та сплати податку до бюджету.

Існує законодавча невідповідність у контексті формування елементів податкової бази. Зокрема, положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" передбачено віднесення амортизації на собівартість, що згідно зі Законом "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р., з наступними змінами є одним з основних критеріїв формування податкового кредиту. Тому за непрямого методу розрахунку ПДВ нараховану амортизацію доцільно долучати до бази для нарахування податкового кредиту. Особливої актуальності зазначена податкова операція набуде в разі запровадження податку на майно підприємств, коли амортизаційні відрахування долучатимуться водночас до бази для нарахування і ПДВ, і податку на майно.

Практична реалізація цього завдання не передбачає особливої складності в технічному плані, оскільки амортизація легко обліковується і має чітке відображення у реєстрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

База нарахування податку є громіздкою, не ліквідує кумулятивного ефекту, оскільки передбачає долучення до складу валових витрат платника ПДВ акцизного збирання, мита, ресурсних, майнових, місцевих податків і зборів, нарахувань на фонд оплати праці пенсійних і соціальних страхових платежів. Штучно роздутий у такий спосіб об'єкт нарахування податкового зобов'язання є каталізатором інфляції, деформує цінові пропорції, порушує параметри споживання, пригнічує підприємницьку діяльність.

Також існують розбіжності у регламентуванні періоду настання податкових зобов'язань. Так, податковим законодавством встановлено, що податкове зобов'язання виникає за однією з подій, що відбулася раніше: або за датою відвантаження товарів, або за датою надходження коштів на рахунок платника. Бухгалтерськими положеннями в ролі реалізованого вважають товар, на який передано право власності.

Перехід на світові принципи фінансового рахівництва потребує визначати базу оподаткування ПДВ за фактом передачі власності на відвантажені товари, виконані роботи, надані послуги. Механізм відшкодування ПДВ не

відіграє належної компенсаційної ролі, а в багатьох випадках є інструментом додаткового вилучення з господарського обігу фінансових ресурсів платників податку на бюджетні потреби.

Лібералізований, на перший погляд, порядок відшкодування ПДВ (на практиці реалізується зі значними порушеннями), є надто громіздким у плані організації документообігу. Наступний аспект окресленої проблеми полягає у несвоєчасному поверненні податкового кредиту. Саме тому, необхідно значно спростити документообіг процедури відшкодування, обмеживши її відповідною відзначкою у податковій декларації.

Висновки з дослідження і перспективи подальшого розвитку. Отже, як показали виконані дослідження, ПДВ в умовах розвитку ринкових відносин в Україні не виконує повною мірою покладені на нього фіскальні й регуляційні функції. Підвищення ефективності опосередкованого оподаткування доданої вартості є одним із найважливіших завдань фіскальної політики сьогодення і потребує не лише реформування окремих елементів і складових механізму сплати податку, охарактеризованих вище, а й створення адекватних економічних передумов його ефективного функціонування, насамперед легалізації бізнесового середовища з відповідним запровадженням прозорих схем розрахунків за товари (роботи, послуги), формування ринкової ідеології підприємництва. Подальші дослідження будуть зосереджені на вивченні впливу прямого оподаткування на розвиток підприємницького сектору економіки України.

Література

1. Балакін Р.Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів у державах-членах Європейського союзу та в Україні / Р.Л. Балакін // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 96-111.
2. Єфименко Т.І. Аналіз фіскальних наслідків надання деяких пільг з податку на додану вартість / Т.І. Єфименко, І.О. Луїна, А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 7.
3. Крисоватий А.І. Податкові трансформації та економічне зростання / А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 10-24.
4. Луїна І.О. Ефективність оподаткування споживання в Україні / І.О. Луїна, Н.Б. Фролова // Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 17-28.
5. Матвійчук А.В. Прогнозування надходжень податку на додану вартість / А.В. Матвійчук // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3-9.
6. Опарін В.М. Аналіз переміщення тягаря акцизів в умовах податкової системи України / В.М. Опарін, А.В. Іванченко // Фінанси України. – 2008. – № 4. – С. 77-87.
7. Bronchi C. and Burns A. The Tax System in the Czech Republic // Economics department working papers no.245 / – Paris, OECD, 2000.

Сабадош Л.Ю. Налогообложение потребления в Украине и его влияние на развитие предпринимательства

Проанализирована фискальная эффективность налога на добавленную стоимость. Очерчены проблемные вопросы существующей системы налогообложения потребления в Украине. Осуществлен критический анализ системы налоговых льгот по налогу на добавленную стоимость. Предложены способы по устранению недостатков системы налогообложения потребления в Украине.

Ключевые слова: налоги на потребление, фискальная эффективность, коэффициент производительности налога, система льгот, возмещение НДС.

Sabadosh L.Yu. The consumption taxation in Ukraine and its affection on development of business

The fiscal efficiency of value added tax is analyzed. Outlined The problem questions of consumption taxation system in Ukraine is outlined. The critical analysis of value added tax exemptions is done. The ways of reformation of national consumption taxation system are suggested.

Keywords: the consumption taxation, the fiscal efficiency, the productivity of tax, return of VAT.

УДК 338.512

*Доц. І.С. Скоропад, канд. екон. наук;
студ. Б.Р. Балюк – НУ "Львівська політехніка"*

МЕХАНІЗМ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто проблему побудови системи управління витратами, яка передбачає здійснення управління в місцях виникнення витрат, мінімізацію загальної величини витрат у поєднанні з раціональним розміщенням виробничих ресурсів. Розкрито теоретичні аспекти управління витратами, а саме сформульовано поняття витрат, описано функції, методи, принципи, предмет і мету управління витратами.

Ключові слова: витрати, функції управління витратами, система управління.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки основним в діяльності кожного підприємства є отримання максимального прибутку, тому досить важливим є аналіз управління витратами на підприємстві. Перевищенням величини витрат над величиною отриманих доходів можна пояснити високу збитковість на підприємстві. У такому разі варто звернути увагу на систему управління витратами на підприємствах, оскільки від ефективності цієї системи залежить прибутковість підприємства. Дослідження ефективного управління витратами особливо важливе в умовах інфляції, оскільки дані про теперішні витрати постійно потрібно звіряти з даними про майбутні витрати. У системі управління економічною діяльністю торгового підприємства найбільш значущим елементом є управління витратами. Це зумовлено тим, що управління витратами – це динамічний процес, який полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства. Цей процес не зводиться лише до зниження затрат, а поширюється на всі елементи управління.

Аналіз останніх досліджень та результатів. Систему бухгалтерського обліку та контролю витрат досліджували такі науковці, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, А.М. Турило, А.А. Турило, Г.О. Партин, Б.Ф. Усач, Ю.С. Ігуманов та К.Ф. Лученко. Вони визначають управління витратами як планомірне формування витрат на виробництво і збут продукції та контроль за їхнім рівнем. Градов А.П. зазначав, що управління витратами – це складний динамічний процес, що охоплює управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. Давидович І.Є. виділяє предмет управління витратами в окрему дисципліну. У процесі дослідження системи управління витратами використовували методи порівняння та аналогії позицій різних дослідників щодо проблеми управління загалом та теоретичних аспектів управління витратами зокрема.

Мета дослідження. Дослідити проблему механізму управління витратами, можливі шляхи зниження витрат на підприємствах.